

Doppie imposizioni e proventi per la rivendita di software Qualificazione dei compensi a soggetti non residenti

Con il principio di diritto 20 febbraio 2023 n. 5, l'agenzia delle Entrate ha affermato che i compensi corrisposti da un soggetto residente ad un non residente per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire un software si qualificano come royalties. Di fatto, l'amministrazione finanziaria, confermando il proprio oramai consolidato orientamento, riconduce i suddetti compensi nell'alveo dell'articolo 12 del Modello Ocse. L'orientamento dell'Agenzia è stato ripercorso da Assonime, con la circolare n. 27 del 12 ottobre 2023. Si affrontano le problematiche attinenti ad alcune casistiche di reddito che si collocano ai confini tra il reddito di impresa ordinario (articolo 7 del Modello Ocse) che non determina tassazione nel Paese della fonte ed il reddito di impresa qualificabile come canone (articolo 12 del Modello Ocse) e, quindi, soggetto, secondo le Convenzioni italiane a forme di tassazione alla fonte.

La disciplina domestica

Come noto, la normativa interna prevede che i redditi percepiti da un soggetto residente sono soggetti a tassazione in Italia in base al principio della tassazione su base mondiale che riguarda tutti i soggetti residenti.

Diversamente, i soggetti non residenti sono assoggettati a tassazione in Italia esclusivamente per i redditi ivi prodotti.

A livello domestico, le norme di riferimento che consentono all'Italia (quale Paese della fonte) di esercitare la propria potestà impositiva sui pagamenti (canoni, royalties) corrisposti a fronte della concessione del diritto di utilizzare, riprodurre e distribuire software a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, mediante ritenuta «in uscita» sono, rispettivamente, l'articolo 23, comma 2, lett. c), Dpr 22 dicembre 1986, n. 917 e l'articolo 25, comma 4, Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

In base al citato articolo 23 Dpr 917/1986 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di **soggetti non residenti** «i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico».

L'ultimo comma dell'articolo 25, Dpr 600/1973 prevede, poi, che i compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lett. c), Tuir corrisposti a non residenti debbano essere assoggettati ad una ritenuta del 30 per cento a titolo di imposta sulla quota imponibile del loro ammontare; specificando, altresì, che la ritenuta è esclusa sui compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, poiché la quota imponibile è ordinariamente pari al 75%, la ritenuta verrà operata nella misura del 22,5% (= 30%*75%).

Come noto, la normativa domestica va, ovviamente, coordinata con la normativa convenzionale.

La disciplina convenzionale

Il **principio** della **prevalenza** del diritto convenzionale sul diritto interno è, di fatto, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169, Dpr 917/1986 e dall' articolo 75, Dpr 600/1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Come opportunamente rilevato da **Assonime**, qualificare i pagamenti effettuati nei confronti di soggetti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio italiano come royalties o utili d'impresa non è indifferente per lo Stato italiano, in quanto le royalties collocandosi nell'ambito di operatività dell'articolo 12 del Modello Ocse sono di regola soggette ad una ritenuta «in uscita». Diversamente, se detti compensi fossero qualificati, nell'articolo 7 del Modello Ocse, quindi tra i redditi d'impresa, risulterebbe esclusa qualsiasi potestà impositiva del cd. Paese della fonte, in assenza di una stabile organizzazione del soggetto estero in detto territorio della fonte.

Ricordiamo, ad ogni buon conto, che il riferimento al Modello Ocse ben si presta ad analisi di carattere generale. Tuttavia, quando si affrontano casi concreti si deve applicare la Convenzione di riferimento.

Riassumiamo brevemente le casistiche rientranti negli articoli 7 e 12 del Modello Ocse.

Il reddito di impresa nel modello Ocse

In relazione al reddito di impresa prodotto all'estero il modello di Convenzione Ocse 2017 disciplina la materia all'articolo 7 di cui si propone una traduzione di pura cortesia: *«Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in tale Stato, a meno che l'impresa eserciti la propria attività nel l'altro Stato contraente attraverso una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge l'attività come sopra, gli utili attribuibili alla stabile organizzazione conformemente alle disposizioni del paragrafo 2 possono essere tassati in tale altro Stato».*

In buona sostanza, una impresa domestica che svolge la propria attività nell'altro Stato e risulta ivi priva di stabile organizzazione, sarà **assoggettata a tassazione** esclusiva nel Paese di residenza.

Diversamente, in presenza di una **stabile organizzazione** nel **Paese estero**, l'impresa domestica sarà assoggettata ad imposizione nello Stato della fonte. Tuttavia, la tassazione nel Paese estero opera soltanto in relazione ai redditi prodotti dalla stabile.

In base all'articolo 7, il reddito di impresa prodotto dalla stabile organizzazione sarà assoggettato ad imposizione nello Stato della fonte, perché quest'ultima costituisce il presupposto territoriale per l'imposizione nello Stato della fonte. Tuttavia, la mancanza dell'avverbio soltanto determina, in presenza di stabile organizzazione, la sua tassazione anche nel Paese di residenza dell'impresa.

Qualora questa impostazione trovasse un'applicazione generalizzata si dovrebbe concludere che sarebbe esclusa ogni forma di tassazione nel Paese estero in tutti i casi in cui l'impresa non disponga in detto Stato

di una stabile organizzazione. Si dovrebbe, pertanto, concludere che in assenza di stabile non dovrebbe esserci, ad esempio, tassazione sugli immobili e non dovrebbe intervenire alcuna ritenuta su dividendi, interessi e canoni.

In realtà, il paragrafo 4 dell'articolo 7 prevede che *«Qualora gli utili includano elementi di reddito trattati separatamente in altri articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali articoli non sono pregiudicate dalle disposizioni del presente articolo»*. Si tratta di un principio di estrema importanza in virtù della quale la disciplina delle diverse categorie reddituali contenuta nella convenzione prevale sull'articolo 7.

Le royalties nel modello Ocse

Definiti i caratteri dell'articolo 7 del Modello Ocse, spostiamo la nostra analisi all'articolo 12 relativo ai canoni.

Il paragrafo 1 del citato articolo prevede che: *«I canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati all'effettivo beneficiario che risiede nell'altro Stato contraente, sono imponibili soltanto in detto altro Stato»*.

Il su citato paragrafo 1 contiene l'avverbio «soltanto», pertanto la potestà impositiva compete esclusivamente al paese di residenza del percettore.

Il successivo paragrafo 2 del citato articolo contiene la seguente **definizione**: *«Il termine “royalties” utilizzato nel presente articolo indica i pagamenti di qualsiasi tipo ricevuti come corrispettivo per l'uso o il diritto di utilizzare qualsiasi copyright di opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche, qualsiasi brevetto, marchio, disegno o modello, piano, formula o processo segreto o per informazioni riguardanti l'esperienza industriale, commerciale o scientifica»*.

Il paragrafo 2, quindi, non prevede alcuna tassazione concorrente nel Paese della fonte, ma si concentra direttamente sulla definizione di canoni.

L'analisi, limitandosi a considerare il Modello Ocse risulterebbe priva di interesse, in quanto i redditi rientranti nella regola particolare contenuta nell'articolo 12 sono, comunque, assoggettati a tassazione soltanto nel paese di residenza dell'effettivo beneficiario.

Invero, la questione si complica, spostando l'esame dal Modello Ocse alle Convenzioni stipulate dall'Italia. In linea generale, infatti, dette Convenzioni, oltre a prevedere una definizione di canoni non collimante con quella del Modello Ocse, prevedono l'applicazione di una tassazione concorrente nel Paese della fonte.

Definita la disciplina normativa domestica ed internazionale, esaminiamo la posizione assunta dall'agenzia delle Entrate.

L'orientamento dell'agenzia delle Entrate

Esaminiamo brevemente gli interventi di prassi in materia.

Il primo intervento è rappresentato dalla Rm 30 luglio 1997, n. 169.

In quella sede, l'agenzia aveva chiarito che il **corrispettivo** pagato per l'**utilizzo** del **software** direttamente nella propria attività imprenditoriale o professionale senza alcuna forma di commercializzazione dello stesso non poteva qualificarsi come canone. Il suddetto corrispettivo doveva essere inquadrato tra i redditi di impresa di cui all'articolo 7 del Modello Ocse.

Si tratta, ad esempio, del caso di una impresa che paga canoni alla società estera per l'utilizzo del proprio gestionale. Poiché l'impresa non ha ad oggetto lo sfruttamento a vario titolo del software detto pagamento non può essere considerato un canone.

Nella successiva Rm 3 aprile 2008, n. 128, l'agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare meglio la propria posizione sul tema affrontando il caso del distributore.

Secondo l'agenzia, i **compensi** corrisposti dal **distributore** italiano ad una società produttrice di **software** non residente costituiscono royalties, in quanto *«la licenza per la distribuzione del programma informatico al pubblico tramite appositi supporti magnetici configura un trasferimento parziale del diritto d'autore (che altrimenti spetterebbe esclusivamente al titolare di tale diritto). In assenza della specifica licenza, la commercializzazione del software comporterebbe una violazione del diritto d'autore»*.

La Rm 128/E/2008 afferma quindi che la mera distribuzione in Italia di software prodotti da una software house non residente realizzano una fattispecie rientrante nel novero dei canoni, piuttosto che nel reddito di impresa.

La Rm 128/E/2008 asseconda l'orientamento Ocse in quel momento esistente. Tuttavia, come rilevato da Assonime, dopo pochi mesi il commentario al Modello Ocse viene modificato con l'inserimento del paragrafo 14.4 secondo cui questi compensi rientrerebbero nell'articolo 7 e non nell'alveo dei canoni. Il citato paragrafo 14.4 chiarisce, infatti, che il mero distributore – soggetto quindi che non acquisisce contrattualmente anche il diritto di riprodurre e/o modificare e/o diffondere in pubblico il software – si qualifica, in buona sostanza, come un intermediario nella commercializzazione del programma sicché i corrispettivi che il distributore versa al titolare del copyright in base all'accordo negoziale concluso sono configurabili come *business income* rientranti nell'articolo 7 del Modello Ocse.

Riportiamo, per comodità, il passaggio di interesse del paragrafo 14.4 del Commentario:

«Thus, in a transaction where a distributor makes payments to acquire and distribute software copies (without the right to reproduce the software), the rights in relation to these acts of distribution should be disregarded in analyzing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business profits in accordance with Article 7. This would be the case regardless of whether the copies being distributed are delivered on tangible media or are distributed electronically (without the distributor having the right to reproduce the software), or whether the software is subject to minor customization for the purposes of its installation».

Riportiamo il passaggio con una traduzione:

«Pertanto, in una transazione in cui un distributore effettua pagamenti per acquisire e distribuire copie del software (senza il diritto di riprodurre il software), i diritti relativi a questi atti di distribuzione non dovrebbero essere presi in considerazione nell'analizzare il carattere della transazione a fini fiscali. I pagamenti relativi a questo tipo di transazioni verrebbero trattati come profitti aziendali ai sensi dell'articolo 7.

Ciò varrebbe indipendentemente dal fatto che le copie distribuite siano consegnate su supporti materiali o distribuite elettronicamente (senza che il distributore abbia il diritto di riprodurre le software) o se il software è soggetto a piccole personalizzazioni ai fini della sua installazione».

In epoca più recente, l'agenzia è tornata ad affrontare la materia con il Principio di diritto n. 5/2023 affermando che i compensi corrisposti per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire il programma, nei casi in cui ciò costituirebbe una violazione del diritto d'autore ricadono nell'articolo 12 del Modello Ocse.

Sul punto, Assonime, con la Circolare n. 27/2023 rileva che il principio di diritto n. 5 del 2023: *«desta qualche perplessità nella misura in cui sembra ribadire tel quel le conclusioni espresse nella Rm 128/E/2008 ed anzi richiama espressamente tale risoluzione, senza nulla aggiungere in merito alle indicazioni del paragrafo 14.4 del Commentario Ocse».*

L'agenzia è tornata nuovamente ad occuparsi della portata applicativa dell'articolo 12 del Modello Ocse con la Risposta ad interpello 23 giugno 2023, n. 361/E. Anche in questa occasione, l'Ufficio ha richiamato i propri precedenti documenti di prassi senza menzionare il paragrafo 14.4 del Commentario.

Le conclusioni di Assonime

Secondo Assonime, dopo la modifica del Commentario avvenuta del 2008, dovrebbe essere pacifico che i compensi corrisposti a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione per la mera distribuzione di software si debbano qualificare come redditi di impresa e non royalties.

Riportiamo lo stralcio della Circolare Assonime: *«non dovrebbero sussistere dubbi circa il fatto che i compensi versati a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia per distribuire un software ai propri clienti (senza poter effettuare modificazioni di sorta e secondo le indicazioni del licenziante estero) non siano **qualificabili come royalties** e, pertanto, non debbano essere assoggettati a ritenuta «in uscita» ma piuttosto essere qualificati come redditi di impresa».*

È, pertanto, condivisibile l'osservazione di Assonime secondo cui: *«Il tema meriterebbe, certamente, di essere approfondito dai competenti organi istituzionali magari nel contesto di una circolare ad hoc, in modo da fornire agli operatori del settore i necessari chiarimenti in materia, al fine di superare le varie criticità riscontrate nella prassi».*

Direttiva canoni interessi

Si sottolinea, ad ogni buon conto, che il tema della corretta collocazione dei compensi tra l'articolo 7 e l'articolo 12 del Modello Ocse assume rilievo esclusivamente nei rapporti intercorrenti tra un soggetto domestico e d un soggetto extra Ue.

La Direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE [cd. direttiva interessi e royalties] ha, infatti, stabilito che dal 2004, nel rispetto di determinati requisiti, le società consociate residenti nella UE non dovranno più applicare la ritenuta su pagamenti di interessi e canoni.

Secondo il comma 1 articolo 26-quater, Dpr 600/1973, rubricato «Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea», gli **interessi** e i **canoni** pagati a società non residenti aventi i **requisiti** di cui al comma 4, lettera a) [trattasi di società che rivestono una delle forme previste dall'allegato A)], o a una stabile organizzazione, situata in un altro Stato membro, di società che hanno i suddetti requisiti, sono esentati da ogni imposta quando tali pagamenti sono effettuati:

a) da società ed enti che rivestono una delle forme previste dall'allegato A, che risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato e sono assoggettate, senza fruire di regimi di esonero, all'imposta sul reddito delle società;

b) da una stabile organizzazione, situata nel territorio dello Stato e assoggettata, senza fruire di regimi di esonero, all'imposta sul reddito delle società, di società non residenti aventi i requisiti di cui al comma 4, lettera a), qualora gli interessi o i canoni siano inerenti all'attività della stabile organizzazione stessa.

La direttiva comunitaria, pertanto, elimina in ogni caso il problema della tassazione nel Paese della fonte.

Due casi concreti

Dopo aver esaminato il trattamento impositivo delle cosiddette royalties, analizziamo, dal punto di vista pratico, cosa può accadere nelle seguenti due ipotesi:

- il compenso per la commercializzazione del software è pagato da una società estera a una italiana;
- il compenso viene corrisposto da una società italiana a una estera.

In entrambi i casi si ipotizza che:

- non vi sia stabile organizzazione nel Paese della fonte;
- il Paese estero sia un Paese extra-Ue, in quanto, come abbiamo evidenziato poc'anzi, diversamente, troverebbe applicazione la Direttiva Interessi e canoni
- la **Convenzione** stipulata con il soggetto estero preveda l'applicazione della tassazione alla fonte.

Il compenso per la commercializzazione del software è pagato da una società estera a una italiana

Il caso si può articolare nei seguenti sottocasi:

a) il Paese estero non applica ritenuta perché inquadra il compenso nell'alveo dell'articolo 7;

b) il Paese estero applica la ritenuta dell'articolo 12 della Convenzione in quanto ritiene il compenso un canone.

Ipotesi a). Il Paese estero **non applica ritenuta** perché inquadra il compenso nell'alveo dell'articolo 7.

Il primo caso non offre alcuna problematicità fermo restando che il compenso deve essere assoggettato a tassazione in Italia in considerazione del fatto che una società italiana deve essere assoggettata a tassazione sul reddito ovunque prodotto. Non si pone quindi il problema di valutare se la ritenuta estera sia da scomputare come credito di imposta in quanto la ritenuta non viene applicata.

Ipotesi b). Il Paese estero **applica la ritenuta** dell'articolo 12 della Convenzione in quanto ritiene il compenso un canone.

In questo caso, a differenza del precedente, si pone il problema della scomputabilità della ritenuta subita all'estero come credito.

La ritenuta non risulterebbe scomputabile in quanto in base alla Convenzione, correttamente interpretata secondo il punto 14.4 del commentario, non ammetterebbe tassazione nel Paese della fonte.

Tuttavia, quantomeno, fino a quando l'agenzia non modificherà l'interpretazione data nel Principio di diritto n. 5/2023, la ritenuta dovrà essere considerata scomputabile.

Esaminiamo, ora, il caso opposto ossia quello in cui la società italiana corrisponde un canone per la commercializzazione del software alla società estera.

Anche per la suddetta fattispecie si possono ipotizzare i seguenti **due casi**:

a) l'Italia non applica ritenuta perché inquadra il compenso nell'alveo dell'articolo 7;

b) l'Italia applica la ritenuta dell'articolo 12 della Convenzione in quanto ritiene il compenso un canone.

Ipotesi a). L'Italia non applica ritenuta perché inquadra il compenso nell'alveo dell'articolo 7.

Il primo sottocaso non evidenzia particolari criticità in quanto la mancata applicazione della ritenuta non avrà conseguenze particolari nel Paese del percettore. La soluzione, tuttavia, presterà il fianco ad un possibile accertamento da parte dell'agenzia delle Entrate che contesterà al contribuente italiano l'omessa applicazione della ritenuta convenzionale.

Ipotesi b). L'Italia applica la ritenuta dell'articolo 12 della Convenzione.

In questo caso il soggetto italiano si pone al riparo da possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto si muove in modo conforme ai dettami del recente Principio di diritto.

Tuttavia, sarà ragionevole attendersi un conflitto con la controparte estera la quale, aderendo al dettato convenzionale, si troverà nell'impossibilità di recuperare la ritenuta come credito.

Infatti, coerentemente con il paragrafo 14.4 del commento all'articolo 12, il Paese estero considererà non dovuta la ritenuta operata in Italia in quanto il reddito deve essere ricondotto nell'alveo dell'articolo 7 della Convenzione.